GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 30694C
Inscrit le 15 juin 2012

<u>Audience publique du 15 janvier 2013</u>

**Appel formé par
Monsieur ... ..., ….,
contre un jugement
du tribunal administratif du 7 mai 2012 (n° 27705 du rôle)
ayant statué sur son recours dirigé contre deux décisions du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu**

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 30694C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 15 juin 2012 par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ... ..., demeurant à … dirigé contre un jugement (n° 27705 du rôle) du 7 mai 2012, par lequel le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg a rejeté comme non fondé son recours tendant à la réformation sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 21 octobre 2010 (n° C 15985 du rôle) ayant rejeté comme non fondée la réclamation qu'il avait introduite contre le bulletin de l'impôt sur le revenu du 24 février 2010 pour l'année 2006, et d'une décision du même directeur du 21 octobre 2010 (n° C 15986 du rôle) ayant rejeté comme non fondée la réclamation qu'il avait introduite contre le bulletin de l'impôt sur le revenu du 24 février 2010 pour l'année 2007 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 14 septembre 2012 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 15 octobre 2012 par Maître Jean-Pierre WINANDY pour compte de Monsieur ... ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Jean-Pierre WINANDY et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 4 décembre 2012.

Le 31 mars 2009, Monsieur ... ... déposa une déclaration de la retenue à la source libératoire pour l'année 2008 au bureau de la retenue d'impôt sur les intérêts. Outre les

intérêts touchés au titre de l'année 2008, Monsieur ... y inclut également les intérêts touchés pour les années 2006 et 2007.

Par courrier du 3 avril 2009, le bureau de la retenue d'impôt sur les intérêts informa Monsieur ... que le montant retenu de … euros différait du montant déclaré de … euros, étant donné que la déclaration de la retenue d'impôt à la source libératoire sur certains paiements d'intérêts effectués hors du Luxembourg ne concernait que l'année 2008.

A la suite du dépôt de ses déclarations pour l'impôt sur le revenu des années 2006 et 2007 en date du 13 novembre 2009, Monsieur ... se vit adresser le 24 février 2010 par le bureau d'imposition Luxembourg 6 de la section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par le « *bureau d'imposition* », les bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années correspondantes, renseignant pour l'année 2006 un revenu net de capitaux mobiliers de … euros et pour l'année 2007 un revenu net de capitaux mobiliers de euros.

Par deux courriers séparés du 22 mai 2010, Monsieur ... introduisit deux réclamations contre les prédits bulletins d'impôt auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par le « *directeur* », dans lesquelles il contesta entre autres la soumission à l'impôt sur le revenu des intérêts de l'épargne payés par un établissement bancaire établi aux Pays-Bas, en faisant valoir que cette imposition serait contraire au droit de l'Union européenne.

Par deux décisions séparées du 21 octobre 2010, le directeur déclara ces réclamations recevables, mais non fondées. Il retint notamment, en ce qui concerne les revenus d'intérêts touchés au titre des années 2006 et 2007 qui avaient fait l'objet d'une déclaration de la retenue d'impôt par Monsieur ... suivant un formulaire daté du 30 mars 2009 afin de pouvoir bénéficier du régime du prélèvement libératoire de 10 %, que ceux-ci n'avaient pas été déclarés dans le délai de forclusion prévu à l'article 6*bis*, paragraphe 2, de la loi modifiée du 23 décembre 2005 portant introduction d'une retenue à la source libératoire sur certains intérêts produits par l'épargne mobilière, ci-après désignée par la « *loi du 23 décembre 2005* », à savoir après la fin de l'année civile et au plus tard le 31 mars qui suit l'année de l'attribution des revenus, soit respectivement avant le 31 mars 2007 et le 31 mars 2008, au bureau de la retenue d'impôt sur les intérêts, pour pouvoir opérer le prélèvement libératoire de 10 % sur les intérêts attribués par un agent payeur établi aux Pays-Bas, de sorte que le bureau d'imposition avait à bon droit pu rejeter la demande comme tardive.

Par requête déposée le 25 janvier 2011 au greffe du tribunal administratif, Monsieur ... introduisit un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation des décisions précitées du directeur du 21 octobre 2010.

Par jugement du 7 mai 2012, le tribunal administratif reçut le recours en réformation en la forme, mais quant au fond le rejeta comme n'étant pas fondé en retenant que le directeur avait à bon droit pu refuser le bénéfice de l'article 6*bis* de la loi du 23 décembre 2005 dans la mesure où le régime du prélèvement libératoire sur les revenus d'intérêts payés par un agent payeur établi hors du Luxembourg n'était pas encore applicable pour les années d'imposition 2006 et 2007. Il rejeta également le recours en tant qu'il visait le refus du directeur d'admettre la déductibilité, au titre de dépenses spéciales au sens de l'article 109 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après dénommée « *L.I.R.* », des intérêts débiteurs sur la résidence secondaire du demandeur aux Pays-Bas, de même qu'en ce qu'il visait le refus du directeur d'admettre la déductibilité de frais de

déplacement. Le tribunal dit encore qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation et condamna le demandeur aux frais.

Par requête déposée le 15 juin 2012 au greffe de la Cour administrative, Monsieur ... a régulièrement relevé appel du jugement du 7 mai 2012, appel limité au volet des décisions du directeur concernant le traitement fiscal de ses revenus d'épargne des années 2006 et 2007.

A l'appui de son appel, Monsieur ... expose qu'il aurait perçu des intérêts d'un agent payeur établi aux Pays-Bas, qui se seraient élevés à … euros pour l'année 2006 et à … euros pour l'année 2007. Il aurait déclaré ces paiements d'intérêts au bureau de la retenue d'impôt sur les intérêts et aurait payé le prélèvement libératoire de 10 % sur ces intérêts, soit le montant total de … euros dont … euros au titre de l'année 2006 et … euros au titre de l'année 2007 et le solde pour l'année 2008, conformément à la directive 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, ci-après désignée par la « *directive 2003/48/CE* ». Il précise que ces intérêts n'auraient pas été déclarés dans ses déclarations sur l'impôt sur le revenu des années 2006 et 2007, mais il aurait fait mention dans lesdites déclarations du fait qu'il les avait déclarés sous le régime du prélèvement libératoire. Le bureau d'imposition aurait toutefois inclus les revenus d'intérêts soumis au prélèvement libératoire pour la détermination de la base d'imposition pour les années en question. Le directeur, statuant sur les réclamations qu'il avait introduites contre les bulletins d'impôt des années en question, aurait confirmé l'avis du bureau d'imposition au motif que s'il avait voulu bénéficier du prélèvement libératoire de 10 % sur les intérêts payés par un agent payeur établi dans un autre Etat membre de l'Union européenne, il aurait dû introduire la demande dans le délai prévu à l'article 6*bis* de la loi du 23 décembre 2005, tel qu'issu de la modification par la loi du 17 juillet 2008.

En droit, l'appelant fait grief aux premiers juges de ne pas avoir compris son argumentation développée en première instance. Il rappelle que ce n'est que suite à un avis motivé de la Commission européenne aux autorités luxembourgeoises du 27 juin 2007 ayant estimé que le Luxembourg, en limitant le bénéfice de la retenue à la source libératoire sur les revenus d'épargne en faveur des personnes physiques résidentes au Grand-Duché de Luxembourg uniquement au cas où ces intérêts sont payés par un agent payeur établi au Luxembourg, avait manqué aux obligations lui incombant en vertu des articles 49 et 56 du traité instituant la Communauté européenne (ci-après « *traité CE* ») qu'a été adoptée la loi du 17 juillet 2008 modifiant la loi du 23 décembre 2005 qui a étendu le champ d'application du prélèvement libératoire aux intérêts payés par certains agents payeurs établis hors du Luxembourg. Il en déduit que pour les années en litige, l'inexistence d'un prélèvement libératoire de 10 % sur les revenus d'intérêts encaissés auprès d'un agent payeur établi dans un autre Etat membre, aurait été contraire au droit de l'Union européenne, et plus particulièrement aux articles 56 et 63 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après « *TFUE* »). D'après l'appelant, le bénéficiaire de tels revenus pouvait bénéficier soit de l'application du prélèvement libératoire, soit d'une limitation de l'imposition du revenu d'intérêts à un taux de 10 %. Il souligne encore qu'il n'aurait pas demandé l'application rétroactive de l'article 6*bis* de la loi du 23 décembre 2005, tel qu'introduit par la loi du 17 juillet 2008, mais se prévaudrait dans son chef pour les années 2006 et 2007 d'une discrimination contraire au droit de l'Union européenne découlant de la loi du 23 décembre 2005 dans sa version initiale.

En ordre subsidiaire, l'appelant demande que soit posée à la Cour de justice de l'Union européenne une question préjudicielle sur la compatibilité des dispositions

pertinentes de la loi du 23 décembre 2005, dans sa version antérieure à sa modification par la loi du 17 juillet 2008, avec les libertés fondamentales du TFUE.

Sur ce, il demande à la Cour de réformer le jugement entrepris dans le sens de voir déclarer applicable dans son chef le régime du prélèvement libératoire sur les intérêts au titre des années 2006 et 2007 en litige.

Le délégué du gouvernement soutient en premier lieu que les réclamations de l'appelant du 25 mai 2010 en tant qu'elles visent les revenus d'épargne litigieux des années 2006 et 2007 seraient irrecevables si l'on suivait le raisonnement de l'appelant et considérait que la loi du 17 juillet 2008 modifiant la loi du 23 décembre 2005 trouverait application en l'espèce. Il fait valoir que le fait pour le bureau de recette d'accepter l'impôt retenu à la source pour l'année 2008 et de le refuser pour les années 2006 et 2007 serait à considérer comme un bulletin n'empruntant pas la forme écrite au sens du paragraphe 212 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée *« Abgabenordnung »*, en abrégé *« AO »*, qui serait attaquable par la voie de la réclamation telle que prévue par le paragraphe 228 AO. Il en déduit que l'appelant aurait été forclos en introduisant sa réclamation le 25 mai 2010 contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2006 et 2007, alors qu'il aurait dû réclamer dans les trois mois après avoir réglé la retenue à la source litigieuse au bureau de recette ….

Quant au bien-fondé du jugement entrepris, le délégué du gouvernement soutient que ce serait à juste titre que les premiers juges ont retenu que la loi du 17 juillet 2008, en prévoyant que ses dispositions ne seraient applicables qu'aux revenus attribués après le 31 décembre 2007, ne seraient pas applicables. Quant à l'affirmation de l'appelant relative à l'existence d'une discrimination dans son chef du fait de la non-application de la loi du 23 décembre 2005, telle que modifiée, aux revenus d'épargne des années 2006 et 2007, il estime que l'appelant n'a pas rapporté la preuve de l'existence d'une telle discrimination, tout en soulignant que l'imposition par voie d'assiette lui conférerait le droit à un abattement de 1.500 euros, de même que le droit à la prise en compte d'éventuels frais d'obtention ce qui constituerait un avantage par rapport à la loi du 23 décembre 2005.

Le délégué du gouvernement estime encore qu'il n'est pas nécessaire de saisir la Cour de justice de l'Union européenne d'une question préjudicielle relative à des dispositions légales qui ont entre-temps été modifiées.

En termes de réplique, l'appelant fait valoir que le délégué du gouvernement invoquerait pour la première fois en instance d'appel l'irrecevabilité de ses réclamations pour cause de forclusion. Or, comme un bulletin oral n'indiquerait pas de voies de recours, le délai de forclusion n'aurait en tout état de cause pas pu courir.

Il donne encore à considérer que sa demande de saisir la Cour de justice de l'Union européenne ne porterait pas sur une violation survenue dans le cadre de la transposition de la directive 2003/48/CE, mais sur l'existence d'une disposition discriminatoire qui méconnaîtrait les droits fondamentaux prévus par le TFUE. Ainsi, la modification postérieure de la disposition litigieuse de droit interne ne remettrait pas en cause l'existence d'une discrimination pour les années 2006 et 2007. Il insiste sur l'existence d'une discrimination dans la mesure où la privation du régime du prélèvement libératoire induirait, pour l'année 2006, une imposition d'un montant de 670 euros au lieu de 326 euros selon le régime du prélèvement libératoire et, pour l'année 2007, d'un montant de 1.312 euros au lieu de 495 euros.

En ce qui concerne tout d'abord la question de la recevabilité des réclamations du 25 mai 2010 introduites auprès du directeur telle que soulevée par le délégué du gouvernement, force est de constater que l'appelant a dirigé ses réclamations contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2006 et 2007 en contestant entre autres le fait pour le bureau d'imposition d'avoir considéré les intérêts encaissés auprès d'un agent payeur établi aux Pays-Bas comme des revenus provenant de capitaux mobiliers au sens de l'article 97 L.I.R. et de les avoir imposés par voie d'assiette au taux résultant de l'application de l'article 118 L.I.R. Il s'ensuit que les réclamations de l'appelant en tant qu'il contestait les bulletins d'impôt étaient bien recevables, ce qui a d'ailleurs également été retenu par le directeur. En outre, le courrier du 3 avril 2009 du bureau de la retenue d'impôt sur les intérêts s'est prononcé seulement quant au régime d'imposition des intérêts visés dans la déclaration de la retenue d'impôt à la source libératoire et payés durant l'année 2008, en certifiant que ces revenus soumis à la retenue à la source libératoire ne relèvent pas du champ d'application de l'article 97 L.I.R., sans se prononcer expressément sur l'applicabilité ou non de la retenue libératoire aux intérêts des années 2006 et 2007. Les développements afférents du délégué du gouvernement sont partant à rejeter comme non pertinents.

Quant au bien-fondé du jugement entrepris, les premiers juges sont tout d'abord à confirmer en ce qu'ils ont retenu que les dispositions de la loi du 17 juillet 2008 modifiant la loi du 23 décembre 2005 introduisant le régime optionnel du prélèvement libératoire de 10 % lorsque l'agent payé est établi hors du Grand-Duché de Luxembourg ne sont pas applicables en l'espèce, étant donné que la loi du 17 juillet 2008 prévoit en son article 2 que ses dispositions ne sont applicables qu'aux revenus et produits faisant l'objet de l'article 4 de la loi du 23 décembre 2005 qui sont attribués après le 31 décembre 2007. Comme les revenus d'intérêts en cause ont été encaissés par l'appelant en 2006 et en 2007, ils ne rentrent partant pas dans le bénéfice du régime optionnel pour le prélèvement libératoire de 10 % sur les intérêts litigieux tel qu'introduit par la loi du 17 juillet 2008.

Ces revenus d'intérêts ne rentrent pas non plus dans le champ d'application de la retenue à la source libératoire sur les intérêts de 10 % sur les revenus de l'épargne sous forme de paiement d'intérêts en faveur des personnes physiques qui sont des résidents du Luxembourg, telle qu'introduite par la loi du 23 décembre 2005 qui soumet la retenue à la source à la condition que ces revenus soient payés ou attribués par un agent payeur établi au Luxembourg, ce qui n'est pas le cas en l'espèce, étant donné que les intérêts ont été attribués par un agent payeur établi aux Pays-Bas.

L'appelant entend voir dire que l'inexistence d'un prélèvement libératoire de 10 % sur les intérêts attribués par un agent payeur établi à l'étranger au titre des années 2006 et 2007 constituerait dans son chef une discrimination contraire au droit de l'Union européenne.

La loi du 23 décembre 2005, dans sa version initiale, en ce qu'elle subordonne l'application de la retenue à la source libératoire de 10 % sur les intérêts à la condition que l'agent payeur soit établi au Luxembourg, a pour effet d'exclure du champ d'application de la retenue à la source libératoire les revenus d'intérêts payés par un agent payeur établi hors du Luxembourg. Il s'ensuit que le résident luxembourgeois, bénéficiaire effectif d'intérêts payés par un agent payeur établi au Luxembourg, est traité différemment de celui qui perçoit des intérêts d'un agent payeur établi à l'étranger. En effet, les intérêts payés par un agent payeur établi au Luxembourg sont soumis à une retenue à la source libératoire de 10 %, tandis que les intérêts encaissés auprès d'un agent payeur établi hors du Luxembourg sont soumis au barème général de l'impôt et ajoutés aux autres revenus du contribuable, entraînant que le taux d'imposition est souvent supérieur à 10 %.

En l'espèce, il ressort des éléments du dossier, qui n'ont pas été utilement contestés par la partie étatique, que la charge fiscale que doit supporter l'appelant sur les revenus d'intérêts encaissés auprès d'un agent payeur néerlandais au titre des années d'imposition 2006 et 2007 est beaucoup plus importante que s'il pouvait bénéficier du régime du prélèvement libératoire de 10 % sur les mêmes revenus. L'argument du délégué du gouvernement relatif à l'avantage que procurerait à l'appelant une imposition par voie d'assiette des revenus d'intérêts en question en ce qu'elle lui conférerait le droit à un abattement de 1.500 euros et permettrait la prise en considération d'éventuels frais d'obtention n'est pas de nature à infirmer ce constat, le montant des revenus d'intérêts perçus dépassant très largement celui des abattements et frais d'obtention déclarés par l'appelant.

Il y a lieu de relever que la loi du 23 décembre 2005, dans sa version initiale, a été considérée par la Commission européenne dans son avis motivé précité du 27 juin 2007 comme contraire au traité CE au motif qu'elle constitue un obstacle tant à la libre circulation des capitaux (article 56 traité CE) qu'à la libre prestation de services (article 49 traité CE), puisqu'elle a pour effet de dissuader les contribuables luxembourgeois de placer leur épargne auprès d'agents payeurs étrangers et qu'elle restreint la liberté des agents payeurs de s'établir dans un autre Etat membre et la possibilité pour les agents payeurs établis dans d'autres Etats membres de fournir leurs services aux contribuables luxembourgeois. Suite à cet avis motivé, le législateur luxembourgeois a adopté la loi du 17 juillet 2008 qui introduit dans la loi du 23 décembre 2005 un nouvel article 6*bis* qui prévoit pour les intérêts payés après le 31 décembre 2007 un régime de prélèvement libératoire de 10 % sur les intérêts attribués par un agent payeur établi hors du Grand-Duché de Luxembourg.

Il convient encore de rappeler que selon la jurisprudence constante de la Cour de justice de l'Union européenne, si la fiscalité directe relève de la compétence des Etats membres, ces derniers doivent toutefois exercer celle-ci dans le respect du droit communautaire, et par conséquent s'abstenir de toute discrimination ostensible ou déguisée fondée sur la nationalité (voir notamment, arrêt du 12 décembre 2002, DE GROOT, C-385/00, Rec. p. I-11819, point 75).

Plus particulièrement, la Cour de justice de l'Union européenne a déjà décidé, dans un arrêt C-334/02 du 4 mars 2004, Commission contre République française, qu'un régime national d'option pour un prélèvement libératoire sur certains revenus de capitaux limité à des revenus dus par des débiteurs domiciliés ou établis en France constitue une restriction à la fois à la libre prestation des services en vertu de l'article 56 TFUE (ex-article 49 traité CE) et à la libre circulation des capitaux en vertu de l'article 63 TFUE (ex-article 56 traité CE). Dans la mesure où la retenue à la source libératoire prévue par la loi du 23 décembre 2005, dans sa version initiale, s'apparente en ses traits essentiels au prélèvement libératoire en cause dans le cadre de l'arrêt précité du 4 mars 2004, la même conclusion s'impose par rapport au régime initial de la retenue à la source libératoire instauré par la loi du 23 décembre 2005.

En outre, aucune raison de justification pour une telle restriction n'a été invoquée par le délégué du gouvernement ou ne se dégage de manière suffisante des éléments en cause.

Au vu de ces éléments, la Cour arrive à la conclusion et sans qu'il soit nécessaire de saisir la Cour de justice de l'Union européenne d'une question préjudicielle telle que suggérée par l'appelant, que la condition prévue à l'article 4, paragraphe 1er, de la loi du 23 décembre 2005, dans sa version antérieure à sa modification par la loi du 17 juillet 2008,

suivant laquelle les paiements d'intérêts en faveur des personnes physiques qui sont des résidents du Luxembourg ne sont soumis à une retenue à la source libératoire de 10 % que si ces intérêts sont payés ou attribués par un agent payeur établi au Luxembourg, est contraire au droit de l'Union européenne et plus précisément à l'article 56 TFUE et à l'article 63 TFUE.

Il s'ensuit que l'appelant, personne physique, résident fiscal du Grand-Duché de Luxembourg, ayant perçu des intérêts auprès d'un agent payeur établi aux Pays-Bas, tirait du droit de l'Union européenne directement le droit de se voir appliquer le prélèvement libératoire de 10 % sur les revenus d'intérêts litigieux des années 2006 et 2007, nonobstant toute disposition contraire du droit national alors applicable.

C'est partant à tort que le directeur a refusé en l'espèce de faire droit à la réclamation de l'appelant sollicitant le bénéfice du prélèvement libératoire de 10 % tel que déclaré et versé par ce dernier sur les paiements d'intérêts perçus auprès de l'agent payeur néerlandais pour les années 2006 et 2007 et les décisions du directeur encourent la réformation en ce sens.

Par voie de conséquence, l'appel est à déclarer justifié, et par réformation du jugement entrepris du 7 mai 2012, les décisions directoriales déférées du 21 octobre 2010 sont à réformer suivant les principes dégagés ci-avant.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause ;

reçoit l'appel limité du 15 juin 2012 en la forme ;

au fond, le déclare justifié ;

partant, par réformation du jugement entrepris du 7 mai 2012, dit que les décisions directoriales litigieuses du 21 octobre 2010 encourent la réformation en ce sens que le prélèvement de 10 % déclaré et versé par l'appelant sur les revenus d'intérêts encaissés auprès d'un agent payeur établi aux Pays-Bas au titre des années d'imposition 2006 et 2007 est à considérer comme libératoire et que lesdits revenus sont partant à exclure des revenus imposables par voie d'assiette au titre de ces mêmes années d'imposition ;

renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes pour exécution ;

condamne l'Etat aux dépens des deux instances.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,
Serge SCHROEDER, premier conseiller,
Martine GILLARDIN, conseiller,

et lu par le vice-président en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en tête, en présence du greffier de la Cour Anne-Marie WILTZIUS.

s.WILTZIUS s. DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 29 mai 2016

Le greffier de la Cour administrative